

# Imunidade tributária: um instituto jurídico constitucional.

Marcus Vinicius Lima Franco\*

## I. Tributação: evolução histórica e configuração no estado federativo

Em seus primórdios, o Estado lançava mão de inúmeras ações, tais como guerras, extorsões dos povos conquistados, imposição de penas em dinheiro, confisco, fabricação de moeda etc., para obter a receita necessária ao pagamento das despesas geradas com o cumprimento de suas finalidades.

Alguns dos meios de obtenção da receita pública acima citados eram definidos como tributos.

Com o constante aumento das despesas públicas, para atender às mais diversas necessidades coletivas, tornou-se imprescindível ao Estado valer-se de uma fonte regular e permanente de recursos econômicos. Assim, passou a utilizar o seu *ius imperium* para retirar parcela da riqueza produzida pelos particulares. Dessa forma, surgiu o tributo como o conhecemos hoje: a principal fonte dos ingressos públicos, necessários ao financiamento das atividades estatais.

O recrudescimento da atividade arrecadadora do Estado, por intermédio do tributo, gerou a luta de todos os povos contra a tributação não consentida, característica dos Estados absolutistas.

No dizer de Harada<sup>1</sup>: “o estudo histórico não deixa dúvida de que a tributação foi a causa direta ou indireta de grandes revoluções ou grandes transformações sociais, como a Revolução Francesa, a Independência das Colônias Americanas e, entre nós, a Inconfidência Mineira...”.

Nos dias de hoje, a regra de que a receita tributária deve ser previamente votada e aprovada pelo povo, através dos seus representantes, encontra-se inserta nas Constituições de quase todos os Estados que compõem a chamada *Comunidade Internacional*. Na nossa Lei Fundamental, o princípio da legalidade tributária marca presença desde a primeira Constituição Republicana de 1891 (art. 72, § 3º).

Daí resulta que, atualmente, o fenômeno tributário acha-se disciplinado pelo Direito, só podendo ser exigido mediante uma relação jurídica entre o Estado e o cidadão-contribuinte, que resulta exclusivamente da lei.

Ao contrário dos Estados centralizados, nos descentralizados, como os federativos, as atribuições e recursos, constitucionalmente, dividem-se pelos entes federados, os quais, dentro de seus campos de atuação, devem perseguir o bem comum, o interesse público. Dalmo de Abreu Dallari<sup>2</sup> indica as caracterís-

\* Advogado da União, chefe da divisão jurídica de assuntos de radiodifusão do Ministério das Comunicações e pós-graduando em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília.

ticas fundamentais do Estado Federal, dentre as quais ressaltamos três, *in verbis*:

A base jurídica do Estado Federal é uma Constituição, não um tratado. Baseando-se a União numa Constituição, todos os assuntos que possam interessar a qualquer dos componentes da Federação devem ser conduzidos de acordo com as normas constitucionais.

Só o Estado Federal tem soberania. Os Estados que ingressarem na Federação perdem sua soberania no momento do ingresso, preservando, contudo, uma autonomia limitada.

A cada esfera de competência se atribui renda própria. Este é um ponto de grande importância e que só recentemente começou a ser cuidadosamente tratado. Como a experiência demonstrou, e é óbvio isso, dar-se competência é o mesmo que atribuir encargos. É indispensável, portanto, que se assegure a quem tem os encargos uma fonte de renda suficiente, pois do contrário a autonomia política se torna apenas nominal, pois não pode agir, e agir com independência, quem não dispõe de recursos próprios.

Assim, as pessoas jurídicas de direito público que formam a Federação recebem da Lei Suprema não mais o poder, inerente à soberania do Estado Federal, mas, tão-somente, a competência para buscar receitas por meio das fontes nela previstas. Portanto, competência tributária é a faculdade outorgada às pessoas jurídicas de direito público interno, pela Constituição, atendidos seus princípios e regras e dentro do campo de sua atuação, para instituir, pelo instrumento legal designado, seus tributos, o que significa, em resumo, legislar sobre o seu regime jurídico tributário, regulando-o e estruturando-o.

## II. Natureza jurídica das imunidades tributárias

O professor Oswaldo Othon<sup>3</sup> ensina que, no tocante à natureza jurídica das normas imunizantes, existem, principalmente, três correntes da doutrina que disputam o seu melhor conceito.

A primeira delas afirma que a imunidade tributária seria uma não-incidência qualificada pela Constituição. Tal conceito de natureza jurídica para as imunidades tributárias sofre duas críticas principais: 1) a contradição consistente no fato de uma norma constitucional, feita para incidir como qualquer outra, não incidir; 2) definir imunidade como não-incidência constitucionalmente qualificada é confundir o efeito com a causa, uma vez que a imunidade tributária proíbe a instituição de tributo sobre certos fatos, já a não-incidência é a consequência desta proibição.

A segunda teoria sobre a natureza jurídica das imunidades tributárias a define como sendo uma limitação constitucional ao poder de tributar. Também sofre duras críticas por parte da doutrina, principalmente pelo fato de que, segundo seus argumentos, a imunidade não limita competência, sendo, na verdade, uma das múltiplas formas de demarcação de competência.

Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>4</sup> teoriza que:

(...) A imunidade tributária *não limita competência*. A imunidade tributária como *regra de estrutura* (no caso não há conduta a ser normatizada), não exclui, nem suprime nada à competência (poder de legislar) quando aparece, pois a competência já vem com as demarcações fixadas pela Cons-

tuição. Na Constituição, o quadro das competências tributárias já nasce pronto e acabado. A *limitação* ou *supressão* de competência tributária somente poderia ser aceita caso a competência tributária existisse antes, previamente, para ser suprimida ou excluída depois, o que não ocorre com as regras de imunidade tributária. Como ressaltou José Souto Maior Borges, a rigor a imunidade não subtrai competência tributária, pois essa é apenas a soma de atribuições fiscais que a Constituição Federal outorga ao poder tributante e o campo material constitucionalmente imune nunca pertenceu à competência deste. A competência tributária já nasce limitada. Essa exclusão ou supressão de competência tributária, na verdade, decorre da técnica legislativa utilizada pelo legislador constituinte que consagrou um princípio constitucional de vedação de tributar certas pessoas, bens ou coisas com relação a impostos (a competência tributária existe, permanece, em relação a outras espécies tributárias). A imunidade tributária não exclui ou suprime a competência tributária, apenas não admite lei e nem o nascimento da obrigação tributária para certos casos. Indiretamente, como consequência ou efeito da aludida vedação, aparece a limitação da competência tributária.

Assim, aceitar a imunidade tributária como *limitação da competência tributária* constitucionalmente qualificada, seria tomar o *efeito* pela causa. Imunidade tributária é vedação constitucional, que proíbe seja instituído imposto para certos casos. A competência tributária, no caso, já nasce delimitada, nada se suprimindo. (grifos do autor)

Por fim, parte expressiva da doutrina nacional compreende a natureza jurídica das imunidades como vedação constitucional à instituição

de tributos que recaiam sobre determinadas situações (pessoas, bens, fatos etc.) definidas pela Constituição, ou seja, as normas referentes a imunidades tributárias são regras que impõem a incompetência das pessoas políticas para a instituição de tributos que alcancem certas situações.

### III. Imunidade: vedação constitucional à competência tributária

A competência, na forma como a vimos no item I (faculdade de criar o tributo), já se apresenta como uma limitação constitucional, e, além dessa, outras existem no texto constitucional brasileiro, tais como as normas gerais de Direito Tributário, os princípios constitucionais e as vedações constitucionais.

A imunidade insere-se nas vedações constitucionais à competência tributária. Corresponde à limitação máxima ao poder de tributar, sendo conceituada como a vedação absoluta àquele poder. Por esta mesma razão, funcionará no sentido negativo da fixação da competência tributária, sendo esta o resultado entre a norma permissiva anteriormente estabelecida subtraindo-se da hipótese proibitiva prevista a título de imunidades.

Representa a não-ocorrência do fato gerador, então, por determinação proibitiva do legislador constituinte.

Contudo, a não-incidência, sob o ponto de vista jurídico<sup>5</sup>, comporta duas espécies: a (I) pura e simples, que é o caso de não se ter verificado a situação que a lei considera como necessária à ocorrência do fato gerador,

apesar de a Constituição não proibir; e a (II) não-incidência qualificada juridicamente por força e disposição constitucional.

A imunidade tributária consiste numa não-incidência constitucional. É uma limitação estabelecida na Constituição ao exercício do poder de tributar, é restrição à competência tributária.

Como nos ensina Edgard Neves da Silva<sup>6</sup>, *verbo ad verbum*:

As imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do poder constituinte em função de idéias políticas vigentes, preservando determinados valores, políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Dessa forma assegura-se, retirando das mãos do legislador infra-constitucional, a possibilidade de, por meio da exação imposta, atingi-los.

Resguarda o equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, de associação, do livre pensamento, e de expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico etc., e, assim, não deve se considerar a imunidade como um benefício, um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas sim uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo.

Uma questão tem provocado aceso debate na doutrina: a imunidade só se refere aos impostos, ou, ao contrário, há imunidades de outras espécies tributárias?

Ives Gandra da Silva Martins<sup>7</sup> defende que:

A imunidade diz respeito aos impostos. Não se aplica às outras espécies tributárias.

Há uma razão para que assim seja, posto que as demais espécies são vinculadas a determinadas atividades. As taxas têm ou uma faceta contraprestacional de serviços públicos e divisíveis ou outra de exercício do poder de polícia.

A contribuição de melhoria é apenas cabível em havendo melhoria de imóvel para seu pagador.

As demais contribuições especiais vinculam-se à sua finalidade. As sociais destinadas à seguridade social, as de intervenção no domínio econômico para regulá-la e as de interesse de categorias sociais para mantê-las. Por outro lado, o empréstimo compulsório apenas se justifica nos casos de calamidade pública, guerra externa ou investimento público relevante.

Em outras palavras, as demais espécies tributárias não podem ser objeto de imunidade constitucional porque estão vinculadas a suas finalidades específicas.

Em sentido diametralmente oposto, Kiyoshi Harada<sup>8</sup> afirma que:

Em termos de doutrina tradicional, a imunidade vem conceituada como vedação ao poder fiscal de instituir *impostos*. Daí a generalização da idéia de que a imunidade só se refere a essa espécie tributária. Entretanto, a nossa Carta Política prevê a hipótese e imunidades de outras espécies tributárias. O art. 151, I, conhecido como princípio da uniformidade geográfica, contempla a imunidade do tributo como gênero. O § 3º do art. 155, por sua vez, prescreve a imunidade de qualquer *outro tributo* nas operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país, ressalvadas as incidências do ICMS, do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação<sup>9</sup>. Finalmente, o § 7º do art. 195

da CF isenta de contribuição social para a seguridade social (imuniza) as entidades beneficentes de assistência social. Por isso, melhor conceituar a imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar. (grifos do autor)

Desta forma, nos filiando a segunda corrente, temos que as imunidades, ao contrário do que já se pensou, não constituem instituto jurídico voltado apenas para a espécie dos impostos, tendo o legislador constituinte de 1988 fixado, *verbi gratia*, hipóteses para as taxas, vedando sua cobrança para os serviços contidos no art. 5º, XXXIV<sup>10</sup>.

Além desta, há previsão também para as contribuições sociais do art. 195, § 7º da Constituição, malgrado o nosso legislador ter utilizado a denominação *isenção*.

#### IV. Classificação das imunidades

No nosso caso, onde a *Lex Legum* em seu art. 150, VI, dividiu as imunidades tributárias em recíproca (alínea *a*)<sup>11</sup>; religiosa (alínea *b*); partidária, sindical, educacional ou assistencial (alínea *c*); e cultural (alínea *d*), podemos classificá-las, portanto, tomando por base o bem jurídico a ser beneficiário da norma constitucional. Assim, a imunidade pode ser objetiva ou subjetiva.

A objetiva refere-se à coisa, a *res*, que basicamente recai na hipótese da alínea *d*. A subjetiva é em razão da pessoa, isto é, *intuitu personae*, sendo facilmente reconhecidas para as previstas nas alíneas *a* e *c*, todas do art. 150, VI.

No que diz respeito à imunidade religiosa, muito já se discutiu a título de seu enquadramento, sendo que parte da doutrina

a reconhecia como objetiva, vez que determinava a não-tributação sobre “templos de qualquer culto”<sup>12</sup>.

Por outro lado, interpretação diversa pretende preconizar a predominância do contido no art. 150, § 4º, que menciona a imunidade religiosa como aquela existente sobre as “finalidades essenciais das entidades mencionadas”.

Desta divergência tem prevalecido na doutrina e na jurisprudência o reconhecimento de seu caráter pessoal, fixando-se que, para as hipóteses em que haja menção a patrimônio, renda e serviço estar-se-ia tratando de não-incidência subjetiva.

Há doutrinadores que defendem a existência de imunidade mista, quando se exigir qualidades quanto à pessoa e à coisa, como ocorre com a imunidade do Imposto Territorial Rural – ITR (art. 153, § 4º, da CF), que se dirige à gleba rural de determinada área – prevista em lei – e ao proprietário que a cultive, só ou com sua família, e não possua outro imóvel<sup>13</sup>.

Outros juristas classificam as imunidades em recíprocas, genéricas e específicas. Será específica por indicar qual o tributo objeto da imunidade; genérica, justamente por não apontar qual o tributo será seu objeto, enunciando genericamente, como por exemplo, os impostos que incidam sobre o patrimônio, rendas e serviços; e recíproca quando exigir a reciprocidade de tratamento aos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Por fim, temos a classificação que divide as imunidades em incondicionais ou



condicionais. Imunidades incondicionais ou auto-executáveis são aquelas estabelecidas em normas constitucionais de eficácia plena, que produzem efeito de imediato (CF, art. 150, VI, *a*, *b* e *d*), não dependendo da edição de lei complementar, que estabeleça requisitos para a sua aplicação, para ter eficácia. Já as imunidades condicionais são previstas em normas da Lei Maior que requerem lei complementar para que possam gerar seus efeitos (art. 150, VI, *c*), fixando, a referida lei, as condições a serem observadas pelas entidades a fim de que possam gozar da proteção constitucional<sup>14</sup>.

## V. Imunidade tributária *versus* isenção

A imunidade tributária não se confunde com isenção, pois esta tem reserva constitucional, daí a inspiração para o próprio título deste nosso artigo, enquanto aquela tem reserva legal, sendo que a doutrina majoritária reconhece que nesta o fato gerador ocorre tendo seu crédito resultante sido excluído por vontade do legislador ordinário (arts. 175 e seguintes do Código Tributário Nacional).

É o que diz Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>15</sup>:

A isenção tributária consiste num favor concedido por lei, no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto... Implica a isenção, sempre na incidência do tributo, pois somente pode dispensar o pagamento de um imposto realmente devido.

Numa síntese completa, e extremamente pertinente, Luiz Emygdio da Rosa<sup>16</sup> esclarece que:

Sendo a *imunidade* tributária uma forma de não-incidência por força de mandamen-

to constitucional, que sufoca o exercício do poder tributante do Estado, não chega a ocorrer o fato gerador, inexistente relação jurídico-tributária, a obrigação tributária não se instaura e o tributo não é devido. Assim, a imunidade não se confunde com a *isenção* porque nesta há a incidência do tributo, ocorre o fato gerador, instaura-se a relação jurídico-tributária, nasce a obrigação tributária, sendo, por conseguinte, devido o tributo. Mas, por disposição de lei (CTN, art. 176), o contribuinte, por razões econômicas, políticas ou sociais, é dispensado de seu pagamento. A isenção é considerada pelo CTN como causa de exclusão do crédito tributário porque, embora exista a obrigação tributária, a isenção impede que se constitua o crédito tributário pelo lançamento. A isenção decorre da Constituição e a isenção se origina da lei. A imunidade, por estar hospedada no texto constitucional e corresponder a uma limitação ao poder de tributar, comporta interpretação extensiva<sup>17</sup>, enquanto a norma jurídica sobre isenção não admite tal interpretação (CTN, art. 111).

Assim, para concluir, podemos resumir a diferenciação entre a imunidade e a isenção, com apoio em Hugo de Brito Machado<sup>18</sup>, afirmando que:

1. A isenção é uma exceção realizada pela lei à regra jurídica de tributação;

2. Já a imunidade, como forma qualificada de não-incidência, é o obstáculo gerado por uma norma da Lei Fundamental que impede a incidência da lei ordinária de tributação sobre determinada pessoa, categoria de pessoas, ou fatos.

## VI. Conclusão

De tudo quanto foi exposto, é possível extrair as seguintes assertivas:

— o fenômeno da tributação guarda total pertinência com o Estado Federativo, na medida em que a distribuição constitucional de competência assegura a cada um dos Estados-membros receitas suficientes ao atendimento das necessidades coletivas sob suas responsabilidades;

— a imunidade tributária tem natureza de vedação constitucional ao poder de tributar;

— as hipóteses de imunidade não se limitam àquelas situações previstas no art. 150,

inciso VI, da Constituição Federal, alcançam, também, outras espécies tributárias, como as taxas e contribuições sociais;

— na imunidade tributária, que tem assento constitucional, diferentemente do que ocorre com as isenções, o fato gerador não ocorre, não há o estabelecimento da relação jurídico-tributária, a obrigação tributária não se instaura, sendo, portanto, indevido o tributo.

---

#### Notas

1. HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 290.
2. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 225.
3. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *Sistema tributário brasileiro*. [Brasília]: [s.n.], 2002. p. 42
4. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A imunidade tributária e seus novos aspectos*. in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: *Revista dos Tribunais*/CEU, 1998. p. 122.
5. Há uma outra classificação referente à incidência, baseada no aspecto econômico, que a divide em incidência direta, quando, não ocorrendo o fenômeno econômico da repercussão, o contribuinte de direito é quem paga o tributo, e incidência indireta, quando ocorre a repercussão, e, em consequência, o contribuinte de direito transfere o ônus do tributo para o contribuinte de fato, que o suportará.
6. SILVA, Edgar Neves da. *Imunidade e isenção*. in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 217.
7. MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 172.
8. HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p. 348-349.
9. O STF entendeu que apenas outros impostos não ressalvados no texto constitucional estão excluídos, sendo constitucional a exigência das contribuições sociais, conforme os seguintes acórdãos: RE 144.971/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ, de 17/09/96, p. 36.161. RREE 227.832/PR, 230.337/RN e 233.807/RN, T. Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ, de 06/08/99.
10. O artigo citado refere-se ao direito de petição e de obtenção de certidão independentemente do pagamento de taxa. Nesse caso a Constituição exclui a incidência da taxa. Torna imune desse tributo o fato indicado (direito de petição).
11. Tal imunidade é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, conforme previsão do § 2º do art. 150 da Constituição Federal.
12. Hugo de Brito Machado, em seu *Curso de Direito Tributário*, 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 196, entende que a imunidade impede a incidência de impostos sobre "missas, batizados, ou qualquer outro ato religioso", assim como "a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para a residência dos religiosos". Parece-nos acertado esse entendimento porque a imunidade é passível de interpretação extensiva, ainda mais por objetivar a proteção de liberdades fundamentais, no caso a religiosa.
13. SILVA, Edgar Neves da. *Op. cit.*, p. 213.
14. ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 307.
15. SILVA, Edgar Neves da. *Op. cit.*, p. 209-210.
16. ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Op. cit.*, p. 306-307.
17. Bernardo Ribeiro de Moraes (*Curso de Direito Tributário; sistema tributário da Constituição*, São Paulo: *Revista dos Tribunais*, v. 1, p. 407) explica que as normas que tratam de imunidades devem ser interpretadas de modo ampliativo. Não se pode, segundo a sua concepção, interpretar as normas imunitárias de maneira restritiva, uma vez que o legislador infraconstitucional ou o intérprete não podem restringir o alcance da Lei Maior.
18. MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 154.